Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

14. lipnja 2017.[1]

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Povrat neosnovano plaćenog PDV-a – Pravo na odbitak PDV-a – Detaljna pravila – Načela jednakog postupanja i porezne neutralnosti – Načelo djelotvornosti – Nacionalni propis kojim se uvodi rok zastare“

U predmetu C-38/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 20. siječnja 2016., koju je Sud zaprimio 25. siječnja 2016., u postupku

Compass Contract Services Limited

protiv

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe i C. Lycourgos (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 8. prosinca 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Compass Contract Services Limited, D. Scorey, *QC*, te O. Jarratt i D. Stephens, savjetnici

— za vladu Ujedinjene Kraljevine, D. Robertson i M. Holt, u svojstvu agenata, uz asistenciju A. Macnaba, *barristera*,

— za Europsku komisiju, M. Owsiany-Hornung i M. Wasmeier, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 2. ožujka 2017.,

donosi sljedeću

1 — Jezik postupka: engleski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Unijinih pravnih načela jednakog postupanja, porezne neutralnosti i djelotvornosti.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Compass Contract Services Limited (u daljnjem tekstu: društvo Compass) i Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (u daljnjem tekstu: Commissioners) u vezi s Commissionersovim odbijanjem povrata poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je društvo Compass neosnovano platilo.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 17. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), naslovljen „Porijeklo i opseg prava na odbitak", koji je primjenjiv na glavni postupak, propisivao je:

„1. Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

2. Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo odbiti od poreza koji je dužan platiti:

(a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

(b) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen za uvezenu robu;

(c) [PDV] koji se mora platiti u skladu s člankom 5. stavkom 7. točkom (a) i člankom 6. stavkom 3.

[…]" [neslužbeni prijevod]

4 Članak 18. Šeste direktive, naslovljen „Detaljna pravila za provedbu prava na odbitak", propisivao je:

„1. Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora:

(a) za odbitke u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom (a) imati račun izdan sukladno članku 22. stavku 3.;

(b) za odbitke u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom (b) imati uvozni dokument u kojem je naveden kao primatelj ili uvoznik i u kojem je naveden iznos dugovanog poreza ili koji omogućuje njegov izračun;

(c) za odbitke u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom (c) ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica;

(d) ako je dužan plaćati porez kao kupac ako se primjenjuje članak 21. stavak 1., ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica.

2. Porezni obveznik može provesti odbitak tako da od ukupnog iznosa PDV-a koji duguje za dano porezno razdoblje oduzme ukupni iznos PDV-a za isto razdoblje za koji ima pravo odbitka te ga koristi sukladno stavku 1.

[…]

3. Države članice utvrđuju uvjete i postupke prema kojima porezni obveznik ima pravo na odbitak koji nije proveo u skladu sa stavcima 1. i 2.

4. Ako za dano porezno razdoblje iznos odbitka prelazi iznos dugovanog PDV-a, države članice mogu u skladu s uvjetima koje određuju ili provesti povrat ili prenijeti višak u sljedeće razdoblje.

[…]" [neslužbeni prijevod]

Pravo Ujedinjene Kraljevine

5 Članak 25. Value Added Tax Acta 1994 (Zakon o porezu na dodanu vrijednost iz 1994.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakon iz 1994.), određuje:

„[…]

2. Pod uvjetima odredaba ovog članka, [poreznom obvezniku] može se na kraju svakog pojedinog obračunskog razdoblja kreditirati ulazni porez koji se može odbiti u skladu s člankom 26., a zatim u visini tog iznosa umanjiti obračunati izlazni porez.

[…]

6. Odbitak na temelju stavka 2. ovog članka i plaćanje poreznog kredita na osnovi PDV-a mogući su samo na temelju zahtjeva podnesenog u roku i u obliku utvrđenom propisima, pri čemu se u odnosu na osobu koja ni u dotičnom, ni u prethodnom razdoblju nije ostvarila oporezive transakcije plaćanje poreznog kredita na osnovi PDV-a provodi pod uvjetima (ako postoje) koje Commissionersi smatraju prikladnim, uključujući uvjete koji se odnose na povrat u određenim okolnostima."

6 Članak 80. Zakona iz 1994. propisuje:

„Kreditiranje ili povrat viška prijavljenog ili plaćenog PDV-a

[…]

4. Na temelju zahtjeva podnesenog u skladu s ovim člankom, Commissioners nisu dužni:

(a) kreditirati iznos osobi u skladu sa stavkom 1. ili 1.A ovog članka, ni

(b) vratiti iznos osobi u skladu sa stavkom 1.B ovog članka,

ako je zahtjev podnesen nakon više od tri godine od relevantnog datuma."

7 Članak 29. Value Added Tax Regulations 1995 (Uredba o porezu na dodanu vrijednost iz 1995.), u verziji primjenjivoj na glavni postupak, provela je navedeni članak 25. Zakona iz 1994. Stavci 1. i 1.A tog članka 29. glasili su kako slijedi:

„1. Pod uvjetima stavka 1.A […] ovog članka, i osim ako Commissioners ne daju drukčije općenito ili posebno dopuštenje ili uputu, osoba koja traži odbitak plaćenog ulaznog poreza u skladu s člankom 25. stavkom 2. Zakona [iz 1994.] mora to učiniti u svojoj poreznoj prijavi za propisano obračunsko razdoblje u kojem je PDV dospio.

1.A Commissioners ne odobravaju odbitak plaćenog ulaznog poreza odnosno ne upućuju osobu da ga zahtijeva ako se odbitak traži nakon proteka 3 godine od datuma kada se mora podnijeti porezna prijava za propisano obračunsko razdoblje u kojem je PDV dospio."

8 Članak 121. Finance Acta 2008 (Zakon o financijama iz 2008., u daljnjem tekstu: Zakon iz 2008.) propisuje:

„Stari PDV zahtjevi: produljeni rokovi

(1) Uvjet iz članka 80. stavka 4. [Zakona iz 1994.], koji nalaže podnošenje zahtjeva predviđenog u tom članku u roku od 3 godine od relevantnog datuma, ne primjenjuje se na zahtjev koji se odnosi na iznos koji je uzet u obzir odnosno plaćen za obračunsko razdoblje okončano prije 4. prosinca 1996. ako je zahtjev podnesen prije 1. travnja 2009.

(2) Uvjet iz članka 25. stavka 6. [Zakona iz 1994.], prema kojem se zahtjev za odbitak plaćenog ulaznog poreza mora podnijeti u rokovima utvrđenima u propisima ili na temelju njih, ne primjenjuje se na zahtjev za odbitak plaćenog ulaznog poreza koji je dospio i u odnosu na koji je podnositelj zahtjeva raspolagao potrebnim dokazima u obračunskom razdoblju okončanom prije 1. svibnja 1997. ako je zahtjev podnesen prije 1. travnja 2009.

[…]

(4) Smatra se da je ovaj članak stupio na snagu 19. ožujka 2008."

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 Društvo Compass, koje pruža, među ostalim, ugostiteljske usluge, traži povrat iznosa koji je neosnovano platilo na osnovu PDV-a, osobito u vezi s dvama obračunskim razdobljima (tromjesečjima) okončanima u siječnju i travnju 1997.

10 Tijekom 1996. Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske najavila je svoju namjeru izmjena svojeg zakonodavstva u području povrata viška izlaznog PDV-a i skraćivanja roka zastare sa šest na tri godine za zahtjeve koji se odnose na takve povrate. Ta izmjena stupila je na snagu 4. prosinca 1996. Presudom od 11. srpnja 2002., Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), Sud je smatrao da se to nacionalno zakonodavstvo protivi načelima djelotvornosti i legitimnih očekivanja, s obzirom na to da je retroaktivno i bez prijelaznog razdoblja skratilo rok u kojem se mogao zahtijevati povrat neosnovano plaćenog PDV-a.

11 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Žalbeni sud, Engleska i Wales, Građanski odjel) primijenio je tu sudsku praksu i na predmete u vezi s odbitkom plaćenog ulaznog poreza jer je Ujedinjena Kraljevina, računajući od 1. svibnja 1997., bila skratila sa šest na tri godine i rok zastare za takve zahtjeve. U predmetu Michael Fleming (t/a Bodycraft)/Commissioners ((2006) EWCA Civ 70) navedeni sud smatrao je da bi, s obzirom na to da je to skraćivanje roka zastare provedeno bez prijelaznog razdoblja, osobama čije je pravo na odbitak plaćenog ulaznog poreza nastalo prije

1. svibnja 1997. trebalo omogućiti podnošenje takvog zahtjeva te da bi se u pogledu njih trebala zanemariti primjena tog novog roka. Tu presudu Courta of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Žalbeni sud, Engleska i Wales, Građanski odjel) 23. siječnja 2008. potvrdio je House of Lords (Dom lordova) presudom Fleming i Condé Nast/Commissioners ((2008) UKHL 2).

12 Nastavno na navedenu presudu House of Lordsa (Dom lordova), Commissionersi su objavili upravnu doktrinu (Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)) u kojoj su naveli da se zahtjevi koji se odnose na PDV, a podneseni su nakon isteka novog roka od tri godine, mogu odnositi „na višak izlaznog PDV-a koji je plaćen ili prijavljen za obračunska razdoblja okončana prije 4. prosinca 1996." i na „plaćeni ulazni porez u odnosu na koji je pravo na odbitak nastalo tijekom obračunskih razdoblja okončanih do 1. svibnja 1997.". Na taj način ta dva datuma odgovaraju datumima stupanja na snagu novog, tri godine kraćeg, roka zastare za podnošenje, s jedne strane, zahtjeva za povrat neosnovano plaćenog PDV-a, pri čemu je taj datum 4. prosinca 1996. i, s druge strane, zahtjeva za povrat plaćenog ulaznog PDV-a, pri čemu je taj datum 1. svibnja 1997. Od tada se ti zahtjevi koji se odnose na PDV nazivaju „zahtjevi Fleming". Članak 121. Zakona iz 2008. kodificirao je rokove zastare za te dvije vrste zahtjeva.

13 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev proizlazi da je Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (Žalbeni sud, Engleska i Wales, Građanski odjel) u lipnju 2006. smatrao da određene usluge pripreme hladne hrane, koje je pružalo društvo Compass i u odnosu na koje je naplaćivalo i prijavljivalo PDV, nisu bile oporezive PDV-om. Taj je sud smatrao da su te usluge bile podvrgnute nultoj stopi PDV-a na temelju nacionalnog zakonodavstva, u skladu s iznimkom dopuštenom u članku 28. stavku 2. Šeste direktive.

14 Stoga su Commissionersi utvrdili da je društvo Compass preplatilo PDV. U siječnju 2008., društvo Compass podnijelo je zahtjeve za povrat preplaćenog izlaznog PDV-a za razdoblja između 1. travnja 1973. i 2. veljače 2002.

15 Commissionersi su proveli povrat PDV-a koji je društvo Compass neosnovano platilo za razdoblja između 1. travnja 1973. i 31. listopada 1996. Nasuprot tomu, zahtjevi za povrat koji su se odnosili na preostala razdoblja odbijeni su zbog zastare. Naime, oni su smatrali da je trogodišnji rok zastare počeo teći 4. prosinca 1996. za obračunska razdoblja koja su okončana nakon tog datuma te da je taj rok već bio istekao na datum podnošenja navedenih zahtjeva. Kao što je to naveo sud koji je uputio zahtjev, razdoblja o kojima je riječ u glavnom postupku ograničena su, dakle, na dva Compassova obračunska razdoblja koja su okončana nakon 4. prosinca 1996. a prije 1. svibnja 1997., pri čemu to društvo ne osporava redovan tijek zastare nakon potonjeg datuma.

16 Društvo Compass podnijelo je stoga tužbu pred First-tier Tribunalom (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina) protiv Commissionersova odbijanja povrata PDV-a koji je to društvo neosnovano platilo za ta dva obračunska razdoblja. U potporu svojoj tužbi, društvo Compass navodi da je različito postupanje sa zahtjevom za povrat izlaznog PDV-a, poput onoga koji je podnesen, i zahtjevom za odbitak plaćenog ulaznog PDV-a protivno načelu jednakog postupanja. Naime, društvo Compass smatra neopravdanim da za ista obračunska razdoblja porezni obveznik može podnijeti zahtjev za odbitak PDV-a, ali ne i zahtjev za povrat neosnovano plaćenog PDV-a. Vremenski raskorak koji propisi Ujedinjene Kraljevine predviđaju u odnosu na datum stupanja na snagu trogodišnjeg roka zastare, koji dovodi do različitog postupanja između tih dviju vrsta zahtjeva i koji je rezultat slučajnosti povezane s okolnostima koje su dovele do uspostave navedenog roka zastare, nije objektivno opravdan.

17 U tim je okolnostima First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Dovodi li način na koji Ujedinjena Kraljevina postupa sa zahtjevima Fleming u vezi s izlaznim porezima (koji se mogu podnijeti za razdoblja koja su završila prije 4. prosinca 1996.) i zahtjevima Fleming u vezi s ulaznim porezima (koji se mogu podnijeti za razdoblja koja su završila prije 1. svibnja 1997. – tj. kasnije nego zahtjevi Fleming u vezi s izlaznim porezima) do:
(a) povrede načela jednakog postupanja prava EU-a; i/ili
(b) povrede načela porezne neutralnosti prava EU-a; i/ili
(c) povrede načela djelotvornosti prava EU-a; i/ili
(d) povrede bilo kojeg drugog relevantnog načela prava EU-a?

2. Ako je odgovor na pitanja 1.(a) do 1.(d) pozitivan, na koji način treba postupati sa zahtjevima Fleming u vezi s izlaznim porezima koji se odnose na razdoblje od 4. prosinca 1996. do 30. travnja 1997.?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

18 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita protivi li se načelima porezne neutralnosti, jednakog postupanja i djelotvornosti nacionalni propis, poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, koji u okviru skraćivanja roka zastare za, s jedne strane, zahtjeve za povrat neosnovano plaćenog PDV-a i, s druge strane, zahtjeve za odbitak plaćenog ulaznog PDV-a, propisuje različita prijelazna razdoblja na način da su zahtjevi koji se odnose na dva tromjesečna obračunska razdoblja podvrgnuti različitim rokovima zastare ovisno o tome je li predmet tih zahtjeva povrat neosnovano plaćenog PDV-a ili odbitak plaćenog ulaznog PDV-a.

19 Kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev, u skladu s člankom 80. stavkom 4. i člankom 25. stavkom 6. Zakona iz 1994., koji je proveden člankom 29. stavkom 1.A Uredbe o porezu na dodanu vrijednost iz 1995. u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku, a na koje upućuje članak 121. Zakona iz 2008., na zahtjeve za povrat neosnovano plaćenog PDV-a i na zahtjeve za odbitak plaćenog ulaznog PDV-a primjenjuje se isti rok zastare, koji je skraćen za tri godine. Nasuprot tomu, iz prijelaznih razdoblja za usklađivanje s pravom Unije, koja su propisana u članku 121. Zakona iz 2008. kojim se kodificira praksa Commissionersâ kao što je to izloženo u točkama 10. do 12. ove presude, proizlazi da je datum od kojega se taj rok primjenjuje različit za te dvije vrste zahtjeva. S jedne strane, u skladu s člankom 121. stavkom 1. Zakona iz 2008., taj trogodišnji rok zastare ne primjenjuje se na zahtjev za povrat neosnovano plaćenog PDV-a, koji se odnosi na iznos koji je uzet u obzir odnosno plaćen za obračunsko razdoblje okončano prije 4. prosinca 1996., ako je zahtjev podnesen prije 1. travnja 2009. S druge strane, u stavku 2. tog članka 121. propisano je da se taj rok zastare ne primjenjuje na zahtjev za odbitak plaćenog ulaznog PDV-a, koji je dospio na temelju obračunskog razdoblja okončanog prije 1. svibnja 1997., ako je zahtjev podnesen prije 1. travnja 2009.

20 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je zahtjev društva Compass za povrat neosnovano plaćenog PDV-a odbijen na temelju članka 121. stavka 1. Zakona iz 2008., koji propisuje trogodišnji rok zastare koji se primjenjuje na obračunska razdoblja okončana nakon 4. prosinca 1996. Rezultat bi bio drukčiji u slučaju da je društvo podnijelo zahtjev za odbitak plaćenog ulaznog PDV-a jer se trogodišnji rok zastare koji se primjenjuje na tu vrstu zahtjeva primjenjuje samo na obračunska razdoblja okončana nakon 1. svibnja 1997.

21 Kao prvo, valja podsjetiti da se, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, načelu porezne neutralnosti protivi osobito to da se prema sličnoj robi ili sličnom pružanju usluga, koji stoga međusobno konkuriraju, postupa na različit način u pogledu PDV-a (presude od 3. svibnja 2001., Komisija/Francuska, C-481/98, EU:C:2001:237, t. 22., i od 10. studenoga 2011., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, t. 32.).

22 Međutim, ni jedan element spisa, koji je sud koji je uputio zahtjev podnio Sudu, ne omogućava stajalište da se u slučaju Compassova pružanja usluga različito postupalo u vezi s PDV-om nego što je to bio slučaj sa sličnim uslugama konkurencijskog gospodarskog subjekta.

23 Naime, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 54. svojeg mišljenja, Commissionersi su na sve podnositelje zahtjeva, uključujući društvo Compass, primijenili propise koji uređuju rokove zastare, ovisno o naravi njihovih zahtjeva, bilo da su se odnosili na zahtjev za povrat neosnovano plaćenog PDV-a bilo na zahtjev za odbitak plaćenog ulaznog PDV-a.

24 Kao drugo, kad je riječ o načelu jednakog postupanja, Sud je smatrao da iako povreda načela porezne neutralnosti, koje u području PDV-a predstavlja odraz načela jednakog postupanja, može postojati samo između konkurencijskih gospodarskih subjekata, povredu općeg načela jednakog postupanja mogu u području poreza obilježavati druge vrste diskriminacije koje utječu na gospodarske subjekte, koji nisu nužno konkurenti, ali se u drugim pogledima ipak nalaze u usporedivoj situaciji (vidjeti u tom smislu presudu od 10. travnja 2008., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, t. 49.).

25 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, povreda načela jednakog postupanja kao posljedica različitog postupanja pretpostavlja da su predmetne situacije usporedive uzimajući u obzir sve elemente koji ih obilježavaju (presuda od 16. prosinca 2008., Arcelor Atlantique i Lorraine i dr., C-127/07, EU:C:2008:728, t. 25.). Elemente koji obilježavaju različite situacije i, sukladno tomu, njihovu usporedivost valja utvrđivati i cijeniti osobito vodeći računa o predmetu i cilju koji se nastoji postići odredbama o kojima je riječ, pri čemu u tu svrhu treba uzeti u obzir načela i ciljeve područja na koje se predmetni akt odnosi (vidjeti u tom smislu presudu od 16. prosinca 2008., Arcelor Atlantique i Lorraine i dr., C-127/07, EU:C:2008:728, t. 26. i presudu od 7. ožujka 2017., RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, t. 42.).

26 Stoga valja ispitati je li s obzirom na rokove zastare propisane u članku 121. Zakona iz 2008. situacija gospodarskog subjekta, poput društva Compass koje nastoji ostvariti povrat PDV-a koji je neosnovano plaćen poreznim tijelima, usporediva sa situacijom drugog gospodarskog subjekta koji od istih tijela traži povrat plaćenog ulaznog PDV-a.

27 U tom pogledu društvo Compass smatra da je situacija gospodarskog subjekta koji traži povrat neosnovano plaćenog PDV-a usporediva sa situacijom gospodarskog subjekta koji traži povrat plaćenog ulaznog PDV-a jer su, kao što to proizlazi iz presude od 10. travnja 2008., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), ta dva subjekta prema poreznim tijelima vjerovnici kredita s osnove PDV-a. Nasuprot tomu, Ujedinjena Kraljevina i Komisija tvrde da te situacije nisu usporedive s obzirom na različitu pravnu narav prava na kojima se temelje dvije vrste zahtjeva.

28 Radi provjere usporedivosti navedenih situacija valja, s jedne strane, utvrditi elemente koji obilježavaju zahtjev za povrat neosnovano plaćenog PDV-a, kao što je to zahtjev društva Compass. U tom pogledu treba podsjetiti da Šesta direktiva ne sadržava ni jednu odredbu o sravnjivanju neosnovano obračunatog PDV-a, a koje bi provodio izdavatelj računa. U tim su okolnostima u načelu države članice dužne odrediti pretpostavke pod kojima se može sravniti neosnovano plaćen PDV (vidjeti u tom smislu presude od 19. rujna 2000., Schmeink & Cofreth i Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, t. 48. i 49., te od 11. travnja 2013., Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, t. 25.).

29 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo na povrat porezâ naplaćenih u državi članici protivno pravu Unije jest posljedica i dodatak pravima koje odredbe prava Unije, kako ih je protumačio Sud, dodjeljuju poreznim obveznicima (vidjeti, među ostalim, presude od 9. studenoga 1983., San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, t. 12.; od 8. ožujka 2001., Metallgesellschaft i dr., C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, t. 84., te od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail i dr., C-591/10, EU:C:2012:478, t. 24.). Država članica tako je, u načelu, obvezna vratiti iznose naplaćene protivno pravu Unije (vidjeti, među ostalim, presude od 14. siječnja 1997., Comateb i dr., C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, t. 20., te od 19. srpnja 2012., Littlewoods Retail i dr., C-591/10, EU:C:2012:478, t. 24.).

30 Zahtjev za povrat neosnovano plaćenog PDV-a odraz je prava na obvezu vraćanja kod stjecanja bez osnove, kojim se prema ustaljenoj sudskoj praksi nastoje ukloniti posljedice poreza koji je nespojiv s pravom Unije na način da se neutralizira gospodarski teret poreza kojim je neopravdano opterećen subjekt koji ga je, u konačnici, stvarno snosio (vidjeti u tom smislu presudu od 20. listopada 2011., Danfoss i Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, t. 23.).

31 Stoga valja navesti da je pravo na povrat obilježeno činjenicom, i proizlazi iz nje, da je porezni obveznik neosnovano platio PDV poreznim tijelima povredom prava Unije. Upravo je neosnovanost tog PDV-a temelj prava na obvezu vraćanja te se njome, u skladu s pretpostavkama koje uz poštovanje načela ekvivalentnosti i djelotvornosti utvrđuje nacionalno pravo svake države članice, osigurava da se u pogledu tog poreznog obveznika neutralizira ekonomski teret koji proizlazi iz tog plaćanja.

32 S druge strane, što se tiče utvrđivanja elemenata koji obilježavaju zahtjev za odbitak plaćenog ulaznog PDV-a, valja navesti da pravo na povrat neosnovano plaćenog PDV-a proizlazi iz općih načela prava Unije, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 59. svojeg mišljenja i kao što to proizlazi iz točaka 29. i 30. ove presude, te da je pravo na odbitak plaćenog ulaznog PDV-a propisano u članku 17. i sljedećima Šeste direktive.

33 U skladu s ustaljenom praksom Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a kojega su porezni obveznici odbiju ulazni PDV koji se duguje ili koji je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno je načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije. Pravo na odbitak sastavni je dio mehanizma PDV-a i u načelu ne može biti ograničeno (vidjeti presude od 6. prosinca 2012., Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, t. 25. i 26. i od 22. lipnja 2016., Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, t. 30. i 31.).

34 Svrha režima odbitaka jest u cijelosti rasteretiti poreznog obveznika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih ekonomskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su te aktivnosti podvrgnute PDV-u (vidjeti presude od 14. veljače 1985., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, t. 19.; od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 48. i od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 43.).

35 Na taj je način Sud već presudio da je ostvarivanje prava na odbitak PDV-a ograničeno samo na dospjele poreze i ne može se proširiti na neosnovano obračunati PDV koji je plaćen poreznom tijelu (presude od 15. ožujka 2007., Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, t. 23. i 27., i od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, t. 47.).

36 Stoga se pravo na odbitak PDV-a, koje predstavlja pravo koje obilježava mehanizam PDV-a i koje je uspostavljeno zajedničkim sustavom PDV-a, temelji na postojanju dospjelog poreza, za razliku od elementa koji je svojstven pravu na povrat neosnovano plaćenog PDV-a.

37 Iz prethodno navedenog proizlazi da je svrha prava na povrat neosnovano plaćenog PDV-a popravljanje situacije koja je nastala povredom prava Unije, omogućavajući ovlašteniku tog prava neutralizaciju ekonomskog tereta koji je neosnovano snosio, dok pravo na odbitak plaćenog ulaznog PDV-a proizlazi

iz same primjene zajedničkog sustava PDV-a kako porezni obveznik ne bi u okviru svojih ekonomskih aktivnosti podvrgnutih PDV-u snosio dospjeli ili plaćeni PDV, čime se jamči neutralnost poreznog opterećenja tih aktivnosti.

38 Kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 60. svojeg mišljenja, takvo razlikovanje naravi predmetnih prava i njihovih zadanih ciljeva opravdava mogućnost postojanja pravnih režima koji su svojstveni svakom od tih dvaju prava, osobito što se tiče njihova sadržaja i uvjeta provedbe, poput roka zastare pravnog sredstva za ostvarivanje navedenih prava i, posebice, datuma od kojeg se taj rok primjenjuje.

39 Stoga, činjenica da je moguće smatrati, kao što to navodi društvo Compass u svojim pisanim očitovanjima, da su i nositelj prava na povrat neosnovano plaćenog PDV-a i nositelj prava na odbitak plaćenog ulaznog PDV-a vjerovnici kredita s osnove PDV-a u odnosu na porezna tijela, ne može sama po sebi dovesti do zaključka da je njihova situacija usporediva u svrhe primjene načela jednakog postupanja u području poreza, uzimajući u obzir temeljne razlike što se tiče kako zadanih ciljeva pravnih režima svojstvenih tim pravima tako i elemenata koji ih obilježavaju. S obzirom na te razlike, nacionalna porezna tijela nisu dužna postupati na isti način s nositeljima navedenih prava što se tiče režima rokova zastare zahtjeva koji se odnose na ta ista prava ni, među ostalim, predvidjeti isti datum primjene novog roka zastare.

40 Usto, kad je riječ o presudi od 10. travnja 2008., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), na koju se poziva društvo Compass u svojim pisanim očitovanjima, a kao što je to navedeno u točki 27. ove presude, valja navesti da je Sud u točki 50. te presude zaista naveo da se opće načelo jednakog postupanja treba primijeniti u situaciji kada su gospodarski subjekti vjerovnici kredita s osnove PDV-a te traže njegov povrat od poreznih tijela, a prema njihovim se zahtjevima za povrat postupa na različit način. Međutim, tumačenje prava Unije koje je proveo Sud u toj presudi odnosilo se na situaciju u kojoj su svi gospodarski subjekti nastojali ostvariti povrat PDV-a, koji su neosnovano platili poreznim tijelima, a s njihovim se zahtjevima postupalo na različit način. Stoga, uzimajući u obzir razlike između činjenica o kojima je riječ u toj presudi i činjenica o kojima je riječ u glavnom postupku, tumačenje koje je proveo Sud u toj presudi ne može dovesti u pitanje tumačenje da su povrat neosnovano plaćenog PDV-a i pravo na odbitak plaćenog ulaznog PDV-a po svojoj naravi različiti.

41 Iz prethodno navedenog proizlazi da, s obzirom na prijelazna razdoblja u području zastare, koja su propisana u članku 121. Zakona iz 2008. i utvrđena, kako to proizlazi iz točke 19. ove presude, radi jamstva djelotvornosti prava na povrat i usklađivanja s pravom Unije, situacija gospodarskog subjekta poput društva Compass, koji nastoji ostvariti povrat PDV-a koji je neosnovano plaćen nacionalnim poreznim tijelima, nije usporediva sa situacijom drugog gospodarskog subjekta koji traži odbitak ulaznog PDV-a plaćenog tim istim tijelima. Stoga se načelo jednakosti ne protivi tomu da se u tim dvjema situacijama različito postupa s obzirom na rokove koji proizlaze iz tih prijelaznih razdoblja.

42 Kao treće, što se tiče ispitivanja prvog pitanja s obzirom na načelo djelotvornosti, valja podsjetiti da je Sud priznao da je s pravom Unije spojivo utvrđivanje razumnih prekluzivnih rokova za podnošenje pravnih sredstava u interesu pravne sigurnosti kojom se štite i porezni obveznik i uprava. Naime, iako istek takvih rokova po definiciji dovodi do djelomičnog ili potpunog odbijanja podnesenog pravnog sredstva, oni ne čine praktično nemogućim ili pretjerano otežanim ostvarivanje prava dodijeljenih pravnim poretkom Unije (vidjeti u tom smislu presude od 17. srpnja 1997., Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, t. 48., i od 8. rujna 2011., Q-Beef i Bosschaert, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, t. 36.). U tom je pogledu razuman nacionalni trogodišnji prekluzivni rok (vidjeti u tom smislu presude od 11. srpnja 2002., Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, t. 35., i od 15. travnja 2010., Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, t. 28.).

43 Osim toga, Sud je u točki 38. gore navedene presude od 11. srpnja 2002., Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), već presudio da se načelo djelotvornosti ne protivi tomu da nacionalno zakonodavstvo skrati rok tijekom kojeg se može zatražiti povrat iznosâ plaćenih protivno pravu Unije, pod uvjetom da

novi rok bude razuman i da novo zakonodavstvo predvidi prijelazno razdoblje koje ostavlja strankama dovoljno vremena da nakon usvajanja navedenog zakonodavstva podnesu zahtjeve za povrat, koje su imale pravo podnijeti na temelju prijašnjeg zakonodavstva.

44 Međutim, kao što je to istaknula Ujedinjena Kraljevina u svojim pisanim očitovanjima, valja navesti da odredba poput članka 121. Zakona iz 2008., koja propisuje prijelazna razdoblja za primjenu skraćenih rokova zastare u pogledu zahtjeva za povrat neosnovano plaćenog PDV-a i zahtjeva za odbitak plaćenog ulaznog PDV-a, poštuje uvjete koje je Sud utvrdio u presudi od 11. srpnja 2002., Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435).

45 Na to utvrđenje uopće ne može utjecati okolnost da su prijelazna razdoblja u odnosu na datum od kojeg se primjenjuju novi skraćeni rokovi zastare različita, ovisno o tome odnose li se na jedne ili, pak, na druge rokove koji se primjenjuju na te dvije vrste zahtjeva, s obzirom na to da u svojoj provedbi navedeni rokovi ne čine nemogućim ili pretjerano otežanim povrat neosnovano plaćenog PDV-a ni odbitak plaćenog ulaznog PDV-a. Budući da se u situaciji o kojoj je riječ u glavnom postupku skraćivanje roka zastare u odnosu na dvije vrste predmetnih zahtjeva primjenjuje od 4. prosinca 1996. za prvonavedene i od 1. svibnja 1997. za drugonavedene zahtjeve, kao što se na to podsjeća u točki 12. ove presude, takvo je skraćivanje, koje u prijelaznim razdobljima nije predvidjelo retroaktivan učinak, dalo strankama, poput društva Compass, ukupan trogodišnji rok, do 4. prosinca 1996. za prvonavedene i 1. svibnja 1997. za drugonavedene zahtjeve, za podnošenje svojih zahtjeva za naknadna razdoblja. Stoga valja navesti da su rokovi o kojima je riječ u glavnom postupku razumni pa takav propis nije protivan načelu djelotvornosti.

46 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da na prvo pitanje treba odgovoriti da se načelima porezne neutralnosti, jednakog postupanja i djelotvornosti ne protivi nacionalni propis, poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, koji u okviru skraćivanja roka zastare za, s jedne strane, zahtjeve za povrat neosnovano plaćenog PDV-a i, s druge strane, zahtjeve za odbitak plaćenog ulaznog PDV-a, propisuje različita prijelazna razdoblja na način da su zahtjevi koji se odnose na dva tromjesečna obračunska razdoblja podvrgnuti različitim rokovima zastare ovisno o tome je li predmet tih zahtjeva povrat neosnovano plaćenog PDV-a ili odbitak plaćenog ulaznog PDV-a.

Drugo pitanje

47 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, nije potrebno odgovoriti na drugo pitanje.

Troškovi

48 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

Načelima porezne neutralnosti, jednakog postupanja i djelotvornosti ne protivi se nacionalni propis, poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, koji u okviru skraćivanja roka zastare za, s jedne strane, zahtjeve za povrat neosnovano plaćenog poreza na dodanu vrijednost i, s druge strane, zahtjeve za odbitak plaćenog ulaznog poreza na dodanu vrijednost, propisuje različita prijelazna razdoblja na način da su zahtjevi koji se odnose na dva tromjesečna obračunska razdoblja podvrgnuti različitim rokovima zastare ovisno o tome je li predmet tih zahtjeva povrat neosnovano plaćenog poreza na dodanu vrijednost ili odbitak plaćenog ulaznog poreza na dodanu vrijednost.

Potpisi